



**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA**  
**EKONOMICKÁ FAKULTA**

**KATEDRA ÚČETNICTVÍ**

Opravné prostředky v daňovém řízení

Discretionary Remedies in Tax Procedure

Student: Iva Militká

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2010

Prohlašuji, že jsem tuto bakalářskou práci vypracovala samostatně.

Uvedla jsem všechny literární prameny a publikace, ze kterých jsem čerpala.

V Ostravě dne 7.5.2010

.....

podpis

Pokládám za milou povinnost poděkovat paní Ing. Zuzaně Rylové, Ph.D. z katedry účetnictví VŠB – TU Ostrava, vedení Finančního ředitelství v Ostravě a panu Ing. Rostislavu Gašperovi z Finančního ředitelství v Ostravě, za velmi dobré vedení, poskytnuté pracovní podklady a podnětné rady při tvorbě mé bakalářské práce.

# Obsah bakalářské práce

|   |           |
|---|-----------|
| Obsah bakalářské práce  | 1         |
| 1. Úvod   | 2         |
| 2. Opravné prostředky v daňovém řízení – část teoretická a nový<br>Daňový řád   | 3         |
| <b>2.1. Řádné opravné prostředky</b>  | <b>3</b>  |
| 2.1.1. § 48 Odvolání  | 4         |
| 2.1.2. § 49 Postup správce daně   | 8         |
| 2.1.3. § 50 Postup odvolacího orgánu  | 10        |
| 2.1.4. § 51 Stížnost  | 14        |
| 2.1.5. § 52 Námitka   | 14        |
| 2.1.6. § 53 Reklamace   | 15        |
| <b>2.2. Mimořádné opravné prostředky</b>  | <b>16</b> |
| 2.2.1. § 54 Obnova řízení a § 55 Postup při obnově řízení                       | 16        |
| 2.2.2. § 55a Prominutí daně   | 17        |
| 2.2.3. § 55b Přezkoumávání daňových rozhodnutí                                  | 18        |
| 2.2.4. § 56 Opravy zřejmých omylů a nesprávností                                | 19        |
| 2.2.5. § 56a Použití mimořádných opravných prostředků                           | 20        |
| <b>2.3. Nový daňový řád</b>   | <b>20</b> |
| 3. Opravné prostředky v daňovém řízení – část praktická a<br>vybraná judikatura | 25        |
| 4. Vyhodnocení vyplývající z části praktické                                    | 34        |
| 5. Závěr  | 36        |
| Použitá literatura  | 37        |
| Seznam použitých symbolů a zkratek  | 38        |
| Seznam příloh   | 40        |

# 1. Úvod

Tato bakalářská práce se zabývá opravnými prostředky v daňovém řízení, které lze rozdělit na řádné a mimořádné, jež jsou upraveny v části čtvrté a páté zákona č. 337/1992 Sb., ZSDP, ve znění platném do 31.12.2009.

Hlavní náplní této bakalářské práce je opravný prostředek – odvolání, který se řadí mezi řádné opravné prostředky a patří ke stěžejním opravným prostředkům daňových subjektů v rámci daňového řízení, jímž daňové subjekty napadají zejména tu skutečnost, že jim byla stanovena daňová povinnost v odlišné výši, než jak si ji sami vypočetli. Dále jsou zde uvedeny postupy správních orgánů v případě odvolání, kdy je stanovena daňová povinnost daňového subjektu dokazováním nebo pomocí pomůcek, a také poznatky a postřehy ze soudní a správní praxe. Dále je zde uveden i nově vznikající Daňový řád, který je prolínán poznatky z praxe. Je zde uvedeno srovnání rozdílů mezi opravnými prostředky a postupem správních orgánů podle stávající právní úpravy a podle daňového řádu, jehož účinnost vstoupí v platnost 1. ledna 2011.

V praktické části jsou rozebrány dva stěžejní nálezy ÚS, které zcela zásadním způsobem změnily dosavadní soudní a správní praxi, a také je zde prezentována statistika FŘ v Ostravě, týkající se rozhodování o odvoláních a žalobách v rámci jeho místní příslušnosti, za období od 1.1.2005 do 31.12.2009, a to formou tabulek, grafů a jejich následné vyhodnocení.

Cílem této bakalářské práce je vysvětlit principy a postup správních orgánů týkajících se řádného opravného prostředku – odvolání s ohledem na jeho vývoj ve správní a soudní praxi a také v ucelené podobě nastínit další možnosti ochrany zákonem chráněných práv daňových subjektů v daňovém řízení.

## **2. Opravné prostředky v daňovém řízení – část teoretická a nový Daňový řád**

Tato práce se bude zabývat opravnými prostředky v daňovém řízení, které jsou upraveny v části čtvrté a části páté zákona č. 337/1992 Sb., ZSDP, a to ve znění platném do 31.12.2009. V části čtvrté, v ustanoveních § 48 až § 53 ZSDP, jsou upraveny řádné opravné prostředky, v části páté, v ustanoveních § 54 – 56a ZSDP, jsou upraveny opravné prostředky mimořádné.

Jak vyplývá z ustanovení § 32 odst. 1 ZSDP, lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. V případě, že příjemce rozhodnutí nesouhlasí s výrokem uvedeným v tomto rozhodnutí, má možnost bránit se proti tomuto rozhodnutí za pomoci některého z opravných prostředků, a to podle toho, v jaké fázi daňového řízení bylo toto rozhodnutí vydáno, případně o jaký typ rozhodnutí jde.

Jak již bylo řečeno výše, řádné opravné prostředky patří dle ZSDP do části čtvrté a patří mezi ně:

- odvolání (§ 48 zákona),
- stížnost (§ 51 zákona),
- námitka (§ 52 zákona),
- reklamace (§ 53 zákona).

Mimořádné opravné prostředky patří dle ZSDP do části páté a patří mezi ně:

- obnova řízení (§ 54 zákona),
- prominutí daně (§ 55a zákona),
- přezkoumávání daňových rozhodnutí (§ 55b zákona),
- opravy zřejmých omylů a nesprávností (§ 56 zákona).

### **2.1. Řádné opravné prostředky**

Dle [1] jsou řádné opravné prostředky významné tím, že je lze uplatnit v průběhu již probíhajícího daňového řízení, a to:

- proti vlastním rozhodnutím vydaným správcem daně (odvolání),

- proti postupu plátce daně, v případě pochybností poplatníka o správné výši sražené daně (stížnost),
- proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím (námitka),
- proti postupu správce daně při placení a evidenci daní (reklamace).

### **2.1.1. § 48 Odvolání**

Tento typ opravného prostředku je jeden ze stěžejních institutů v oblasti opravných prostředků. Proto se tato práce bude zabývat tímto opravným prostředkem ve větší míře a tudíž bude její hlavní náplní. V dalších částech budou zmíněny různé možnosti a typy odvolání, postup odvolacího orgánu u jednotlivých typů.

Z ustanovení § 48 odst. 1 ZSDP vyplývá, že příjemce rozhodnutí se může odvolat proti stanovení daňového základu a daně správcem daně a proti jiným rozhodnutím, pro něž je to ZSDP stanoveno nebo kde to ZSDP nevylučuje, pokud se písemně nebo ústně do protokolu svého práva odvolání nevzdal.

Z tohoto ustanovení vyplývá, že převážná část odvolání bude směřovat proti rozhodnutím, kterým byl příjemci rozhodnutí stanoven základ daně a daň. Část rozhodnutí je však směřována i proti jiným rozhodnutím, kterými základ daně a daň stanoveny nebyly, avšak v praxi se to stává ojediněle. Jako příklad jiného rozhodnutí může být např. výzva k součinnosti třetích osob podle § 34 ZSDP, v níž správce daně vyzývá osobu, aby mu v zákonné lhůtě poskytla potřebné informace, které jsou pro správce daně potřebné v daňovém řízení jiné osoby.

V praxi pak tato skutečnost způsobuje řadu nejasností a problémů, kdy vlastní náplň odvolání je odlišná od toho, jakým způsobem byl základ daně a daň stanoven.

Ve většině případů dojde ke stanovení základu daně a daně ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 ZSDP, tzn. formou samovyměření (konkludentně), kdy je tento základ daně a daň stanoven tak, jak si je vypočetl sám daňový subjekt ve svém daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání. V tomto případě nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období.

Pokud dle [10] bude mít správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo neúplnosti podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání a správce



daně ve smyslu ustanovení § 43 ZSDP zahájí vytýkácí řízení, tak nedojde k vyměření samovyměřením, ale k vyměření dojde až na konci vytýkácího řízení, kdy správce daně sdělí výsledek daňovému subjektu platebním výměrem.

Pokud daňový subjekt nesouhlasí s vyměřením tohoto výsledku správce daně, může jej napadnout zmiňovaným odvoláním.

Pokud dojde k vyměření daňové povinnosti daňového subjektu samovyměřením, jak si ji daňový subjekt sám vypočetl, tak se ve většině případů proti tomuto vyměření neodvolává.

V praxi se proto daňový subjekt nejčastěji odvolává v případech, kdy k vyměření nebo dodatečnému vyměření dojde na základě vytýkácího řízení podle ustanovení § 43 ZSDP a nebo na základě daňové kontroly podle § 16 ZSDP, tedy když správce daně daňovému subjektu zvýší základ daně a daň oproti tomu, jak uvedl daňový subjekt v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání. Navýšení základu daně a daň je výsledkem, který plyne z dokazovacího řízení uvedeném ve smyslu § 31 ZSDP.

Dle ustanovení § 31 ZSDP existují tři způsoby stanovení základu daně a daně. Tyto způsoby na sebe postupně navazují, což znamená, že nejprve nastane první způsob stanovení základu daně a daně, když však nelze stanovit základ daně a daň pomocí prvního způsobu, nastává další, ale nelze stanovit základ daně a daň pomocí druhého způsobu, aniž by nastal způsob předchozí. Dle ZSDP existují tři způsoby stanovení daňové povinnosti daňového subjektu:

- jednak stanovit daňovou povinnost dokazováním, jak je v ustanovení § 31 odst. 1 až 4 ZSDP,
- stanovit daňovou povinnost pomocí pomůcek v ustanovení § 31 odst. 5 ZSDP,
- případně dojde k tomu, že základ daně a daň nelze stanovit dokazováním ani podle pomůcek, tak správce daně může v dohodě s daňovým subjektu základ daně a daň sjednat. Ke sjednání základu daně a daně dochází v praxi jen ojediněle.

Odvolat se tedy lze ze ZSDP nebo pokud to ZSDP nevylučuje. Výjimkou je ustanovení § 48 odst. 2 ZSDP, kde se nelze samostatně odvolat, zejména proti výzvám podle § 43, která předchází pravomocnému stanovení daňového základu a daně. To platí i tehdy, mají-li být daňový základ a daň stanoveny či přezkoumány dodatečně a to bez ohledu na to, zda v řízení k dodatečnému stanovení daňového základu a daně skutečně dojde.

Odvolání se podává písemně nebo ústně do protokolu u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno a přitom toto odvolání musí obsahovat stanovené náležitosti:

- přesné označení správce daně,
- přesné značení odvolatele,
- číslo jednací,
- případně číslo platebního výměru,
- jiná jednoznačná identifikace rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, aj.

Problematicke obsahu odvolání by se měl každý odvolatel pečlivě věnovat. Pokud není příliš zběhlý v daňových záležitostech, tak by měl využít pomoc příslušných odborníků a daňových poradců, neboť ti by měli být zárukou odbornosti v daňových záležitostech. Pouze věcně, jednoznačně a srozumitelně formulované námitky s dostatkem důkazů a argumentů mohou v dané věci přinést úspěch.

Lhůty, do kdy je nutné podat odvolání stanovuje § 48 odst. 5 ZSDP. Odvolání je nutno podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, není-li v tomto ZSDP stanoveno jinak. Zároveň ale platí, že den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty, se do běhu lhůty nezapočítává (§ 14 odst. 6 ZSDP).

Tato obecná třiceti denní lhůta neplatí pro všechny rozhodnutí správce daně, např. proti výzvě před zahájením exekučního řízení (§ 73 odst. 1 ZSDP) se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů a při odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumávání v rámci přezkumného řízení (§ 55 odst. 6 ZSDP) se lze odvolat ve lhůtě šedesáti dnů.

V praxi při podávání odvolání vznikala řada nejasností a problémů, kdy např. daňový subjekt podal odvolání, které nemělo všechny předepsané náležitosti a čekal na výzvu správce daně k jejich doplnění, čímž si uměle prodlužoval lhůtu pro odvolání. Také se stávalo, že odvolatel z různých příčin v určeném termínu nevyhověl plně výzvě správce daně a vady svého podání (odvolání) odstranil až po lhůtě určené správcem daně. V případě opožděného vyhovění pak nastávala situace, kdy správce daně v souladu s ustanovením § 48 odst. 5 ZSDP odvolací řízení zastavila a odvolatel se pak vůči tomu odvolal.

Soudní praxe v této věci sama nebyla jednotná, přičemž v současné době se judikatura ve správním soudnictví ustálila na názoru, že účelem výzvy k doplnění odvolání o jeho zákonem stanovené náležitosti je to, aby se do rukou správce daně dostalo dokonalé odvolání. Proto jakmile má správce daně ve svém držení toto odvolání, i když po

stanovené lhůtě a o zastavení řízení správce daně ještě nerozhodl, nemůže správce daně zamítnout takovéto odvolání pro jeho opožděnost ve smyslu ustanovení § 48 odst. 5 ZSDP. Správci daně tento názor správních soudů přijali bez jakýchkoliv problémů a v současné době postupují v souladu s ním.

Dle [2] je dalším problémovým momentem v případě odvolání daňového subjektu, zejména proti platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům, kdy daňovému subjektu byl stanoven základ daně a daň odlišně od toho, jak si je stanovil sám daňový subjekt, byly případy kdy správce daně, protože nemůže posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, v souladu s ustanovením § 48 odst. 6 ZSDP provedené daňové řízení doplní a daňový subjekt poté namítá, že správce daně u něho provádí opakovanou a tedy nezákonnou kontrolu. Zpravidla je však řízení doplněno z důvodu, že odvolatel ve svém odvolání předloží důkazní prostředky, například požaduje vyslechnout nové svědky, které nepředložil správci daně v předchozím řízení.

Někteří odvolatelé častokrát svoje odvolání např. doplňují o další důkazní prostředky, nezúčastňují se případných jednání, nereagují na výzvy správce daně a to proto, aby si prodloužili prekluzivní lhůtu uvedenou v ustanovení § 47 ZSDP. Současná judikatura správních soudů se ustálila na názoru, že daň je nutno v této prekluzivní lhůtě vyměřit pravomocně, přitom nestačí, aby bylo rozhodnutí o odvolání vydáno, ale musí být i řádně doručeno. Tuto skutečnost pak část daňových subjektů a někteří daňoví poradci zneužívají, a pod různými záminkami se snaží, aby k řádnému doručení nedošlo.

Pod pojmem rozhodnutí nelze chápat to, že rozhodnutí bylo doručeno nebo odesláno příslušnému příjemci rozhodnutí, ale to, že rozhodnutí bylo vydáno a že bylo podepsáno oprávněnou osobou. V praxi pak nastávají situace, kdy daňový subjekt, případně jeho zástupce namítají, že v dané věci ještě nebylo rozhodnuto a tudíž mohou své odvolání doplnit o další skutečnosti, třeba důkazy nebo argumenty, případně tvrdí, že správce daně vydal rozhodnutí zpětně se změněným datem, aby jim možnost doplnit odvolání znemožnil. Správci daně pak naopak tvrdí, že již bylo rozhodnuto a odvolání doplňovat nelze.

Z praxe odvolacího orgánu lze učinit závěr, že řada odvolání není tak o věcných argumentech z hlediska hmotného práva, ale jde spíše o procesní spor mezi správcem daně a daňovým subjektem případně jeho zástupcem.

Svou roli v daňovém řízení hraje také ustanovení § 48 odst. 9 ZSDP říkající, že příjemce rozhodnutí se může vzdát svého práva na odvolání po celou dobu běhu lhůty

a tento den, kdy se odvolatel vzdal svého práva nabývá rozhodnutí, vůči kterému byl tento úkon učiněn, právní moci.

V ustanovení § 48 odst. 11 ZSDP je řečeno, že odvolání je nepřípustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí, aniž by byl současně napadán jeho výrok. To mělo souvislost se skutečností, že do konce roku 2009 ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP určovalo povinnost odůvodňovat rozhodnutí pouze v případě, stanoví-li to zákon nebo zvláštní zákon. V době sepisování této práce však toto ustanovení doznalo zcela zásadní změny, kdy je správce daně povinen, s určitými výjimkami, odůvodňovat své rozhodnutí, pokud zákon nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

V posledním odstavci 12 § 48 ZSDP je uvedeno, že podané odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. V minulosti šlo o daňovými subjekty často napadené ustanovení. Daňové subjekty z části i právem namítali, že musí splnit povinnost uloženou jím napadeným rozhodnutím přesto, že nenabylo právní moci i když nebylo vždy zcela jasné, jak se odvolací řízení vyvine a zda nebude nakonec napadené rozhodnutí odvolacím orgánem zrušeno. Výše uvedené výtky daňových subjektů vedly ke změně ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP, do něhož byla doplněna věta, že pokud správce daně vydá dodatečný platební výměr po provedené daňové kontrole, má odvolání proti němu odkladný účinek.

### **2.1.2. § 49 Postup správce daně**

Dle [4] odvolací řízení ve smyslu ZSDP vychází ze zásady dvojinstančnosti, přičemž postup správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno je uveden v § 49 odst. 1 a následujících ustanoveních ZSDP. V tomto případě je na rozhodnutí správce daně, který rozhodnutí vydal, zda danému odvolání vyhoví plně nebo částečně. V těchto případech je správci daně umožněno rozhodnout o tomto odvolání sám. Pokud správce daně vyhoví odvolání v plném rozsahu, nelze se proti tomuto rozhodnutí odvolat, to lze jen v případě, kdyby správce daně vyhověl odvolateli jen částečně. Toto nové odvolání se pak posuzuje podle stejného postupu jako to předchozí. Proces, kdy správce daně, který vydal napadené rozhodnutí, rozhoduje o odvolání sám se nazývá autoremedura.

Pomocí autoremedury může správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, dříve než se odvoláním začne zabývat odvolací orgán zhodnotit svůj postup v daňovém řízení, na základě argumentů a důkazních prostředků předložených odvolatelem, a případně jej

přehodnotit. Tato fáze odvolacího řízení je významná tím, že umožňuje správci daně prvního stupně upravit nedostatky, aniž by se jimi musel zabývat odvolací orgán.

Správce daně prvního stupně nemůže odvolání sám zamítnout a také nemůže jít v neprospěch odvolatele, jak je to umožněno odvolacímu orgánu v ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP, neboť v ustanovení § 49 odst. 1 ZSDP je řečeno, že správce daně o odvolání rozhodne sám, pouze v případě, že mu částečně nebo plně vyhoví.

Správce daně, který obdrží odvolání, kterým daňový subjekt napadá jeho rozhodnutí nejprve posoudí, zda podané odvolání obsahuje zákonem stanovené náležitosti a pokud zjistí, že ne, tak odvolatele vyzve, aby podané odvolání v tom smyslu doplnil. Má-li podané odvolání zákonem stanovené náležitosti, tak správce daně posoudí, jestli se jedná o odvolání přípustné, jestli bylo podáno ve stanovené lhůtě a zda bylo podáno osobou k tomu příslušnou.

V praxi se správci daně často setkávají s případy, kdy je odvolání podáno osobou u níž není jasné, zda jde o osobu, která je k tomu příslušná. V tomto případě správci daně musí postupovat podle obecného postupu, jako u kteréhokoli běžného podání, kdy podle § 21 odst. 8 ZSDP musí vyzvat odvolatele, aby tuto vadu podání odstranil.

Jestliže podané odvolání neobsahuje stanovené náležitosti, a odvolatel je ani na výzvu správce daně neodstraní, tak je správce daně zamítne, přičemž v odůvodnění uvede jen důvody, proč odvolání zamítá a vlastními námitkami uvedenými v odvolání se nezabývá. Proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání se lze odvolat. Aby došlo k úspěšnému odvolání, musí odvolatel předložit dostatek důkazů.

Jak již bylo řečeno výše, odvolací řízení je založeno na zásadě dvojinstančnosti, což znamená, že pokud o věci nemůže rozhodnout správce daně prvního stupně (příslušný FÚ), tak věc postoupí odvolacímu orgánu (příslušné FŘ), který je mu nejbližší nadřízený. Podané odvolání potom správce daně postoupí spolu s výsledky doplněného řízení s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí. Odvolatel má možnost nahlédnout, ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1 ZSDP, do svého spisu, jenž je součástí předkládací zprávy.

Předmětem častých sporů je však otázka, zda má odvolatel právo seznámit se i s vlastní předkládací zprávou, kterou správce daně v prvním stupni postoupil odvolacímu orgánu. Názor správců daně i správních soudů v dané věci není jednotný. Z ustanovení § 23 odst. 2 ZSDP vyplývá, že daňový subjekt není oprávněn nahlížet mimo jiné do úřední korespondence státních orgánů, mezi něž se řadí i odvolací orgán. V současné době se však soudní judikatura přiklání k tomu, a správci daně to respektují, že pokud nebudou

ohroženy zájmy daňových subjektů nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, správce daně umožní v odůvodněných případech nahlédnout i do těchto písemností. Tento postup vede k úzké spolupráci správce daně s daňovým subjektem v průběhu daňového řízení, kdy smyslem správy daní podle ZSDP není stanovení daňových povinností poplatníků v co největší výši, ale stanovení daňové povinnosti ve správné výši.

Jakou náplň musí mít předkládací zpráva je upraveno v § 49 odst. 5 ZSDP z něhož plyne, že:

- musí minimálně obsahovat údaje o tom zda nejde o odvolání nepřipustné nebo opožděné,
- musí v ní být shrnuty výsledky doplněného řízení,
- uvedeno stanovisko správce daně v prvním stupni ke všem důvodům odvolání,
- návrh na výrok rozhodnutí o odvolání.

### **2.1.3. § 50 Postup odvolacího orgánu**

Dle [3] v daňovém řízení převládá většina odvolání směřuje proti platebním nebo dodatečným platebním výměrům, kterými správci daně (FÚ) stanoví daňovému subjektu základ daně a daň v odlišné výši, než jakou si vypočetl sám daňový subjekt. Nastává to zpravidla po provedeném vytýkacím řízení podle § 43 ZSDP, případně po provedené daňové kontrole podle § 16 ZSDP.

Nestanoví-li zvláštní zákon jinak, je odvolacím orgánem orgán nejbližší vyššího stupně správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. U rozhodnutí vydaná FÚ je tedy odvolacím orgánem FŘ, u rozhodnutí vydaná FŘ je odvolacím orgánem ministerstvo, u rozhodnutí vydaná ministerstvem je odvolacím orgánem ministr financí České republiky, který o odvolání rozhoduje na základě návrhu jím stanovené zvláštní komise.

Obdrží-li odvolací orgán odvolání daňového subjektu, o němž nerozhodl ve smyslu ustanovení § 49 ZSDP správce daně v prvním stupni, tak se uplatní postup, který závisí na tom, zda podané odvolání směřovalo proti rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost daňového subjektu stanovena dokazováním nebo pomocí pomůcek, případně zda byla daň sjednávána. Neboť každý ze způsobu stanovení daně s sebou nese odlišný procesní postup v přezkoumávání těchto rozhodnutí.

Jestliže byla daň daňovému subjektu stanovena dokazováním (Příloha 1), postupuje odvolací orgán ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP, kdy odvolací orgán přezkoumá

odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, může k nim odvolací orgán rovněž při svém rozhodování přihlédnout. Jestliže byla daň stanovena pomocí pomůcek nebo byla sjednána, postupuje odvolací orgán ve smyslu ustanovení § 50 odst. 5 ZSDP.

Při svém rozhodování odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele a proto může odvolání změnit i v neprospěch odvolatele. V praxi se tak děje dosti často z důvodů, kdy správce daně v prvním stupni nesprávně nebo neúplně vyhodnotí zjištěné skutečnosti ve všech svých souvislostech a odvolací orgán dospěje k závěru, že daňová povinnost odvolatele měla být ještě vyšší, než jak ji stanovil správce daně v prvním stupni napadeným rozhodnutím.

V souladu s tímto ustanovením může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení tak, že to učiní sám a nebo odstranění vad uloží správci daně a stanoví mu k tomu přiměřenou lhůtu.

V odvolacím řízení také často docházelo k případům, kdy odvolací orgán zcela odlišně vyhodnotil skutková zjištění prvostupňového správce daně a dospěl také k odlišnému závěru, jakým způsobem měla být daňovému subjektu stanovena jeho daňová povinnost. Šlo o případy, kdy odvolací orgán vyhodnotil skutkové okolnosti daného případu tak, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, proto měl příslušný správce daně stanovit podle pomůcek, případně nastávaly opačné případy, kdy daňovému subjektu byla stanovena daňová povinnost podle pomůcek a odvolací orgán dospěl k závěru, že tak učinil správce daně prvního stupně předčasně, protože bylo možné stanovit daňovou povinnost daňovému subjektu dokazováním.

Správní a soudní praxe byla v tomto ohledu nejednotná, přičemž jednoznačné stanovisko vyslovil až rozšířený senát nejvyššího správního soudu, když ve svém rozhodnutí deklaroval, že odvolací orgán může nejen doplňovat a odstraňovat vady řízení správce daně prvního stupně, ale může rovněž změnit způsob stanovení daňové povinnosti, musí tak však být učiněno v rámci odvolacího řízení. Jinak řečeno, rozhodne-li odvolací orgán v dané věci tak, že toto rozhodnutí zruší, nelze pokračovat v tomto daňovém řízení.

Velmi spornou a opět velmi častou oblastí napadanou daňovými subjekty jsou vlastní pomůcky, které správce daně v prvním stupni použil pro stanovení jejich daňové povinnosti. Daňovými subjekty i jejich zástupci je velmi často namítáno, že pomůcky neodpovídají realitě, že nerozumějí způsobu jakým byly vytvořeny, že daňový subjekt se

k nim nemohl vyjádřit a spolupracovat při jejich tvorbě a řada dalších s tím souvisejících skutečností.

Z ustanovení § 31 odst. 6 ZSDP vyplývá, že jako pomůcky mohou sloužit listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných aj., přičemž výčet těchto pomůcek není konečný.

Jakým způsobem odvolací orgán s odvoláním naloží je uvedeno v § 50 odst. 6 ZSDP, z něhož vyplývá, že odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá posloupnost jednotlivých kroků a nemožnost způsob kombinovat. V rozhodnutí nelze např. současně odvolání zamítnout a rozhodnutí správce daně prvního stupně ve výroku změnit.

Další velmi problémovou a daňovými subjekty a jejich zástupci rozporovanou oblastí je odůvodnění rozhodnutí. Z ustanovení § 50 odst. 7 ZSDP vyplývá, že rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. Tohle je v praxi velmi často zneužíváno daňovými subjekty, ale i jejich zástupci, kdy v odvolání uvedou hojné množství námitek, kde jedna splývá s druhou, což pak v důsledku vede k tomu, že v případě, že odvolací orgán se vyjádří k těmto námitkám souhrnně, namítají daňové subjekty a jejich zástupci, ve správních žalobách právě s ohledem na znění tohoto ustanovení ZSDP, že se odvolací orgán nevyjádřil ke všem důvodům uvedeným v odvolání. Vydá-li odvolací orgán ve věci rozhodnutí, další odvolání vůči němu není přípustné (§ 50 odst. 8 ZSDP). V téhle chvíli má daňový subjekt pouze možnost podat žalobu k soudu (Příloha 3), případně využít mimořádných opravných prostředků, o kterých bude zmínka v další části této práce.

V oblasti daňového řízení jsou nejčastějšími druhy žalob:

- žaloba proti rozhodnutí správních orgánů o právech a povinnostech osob v oblasti veřejné zprávy,
- žaloba proti nečinnosti správních orgánů při vydávání rozhodnutí nebo osvědčení,
- žaloba proti nezákonnosti zásahu, pokynu nebo donucení ze strany správního orgánu.

V daňovém řízení však jednoznačně převažuje žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, kterým byl daňovému subjektu stanoven základ daně a daň v odlišné výši, než jak jí daňový subjekt přiznal v řádném, případně dodatečném, daňovém přiznání.



Ve správní žalobě může daňový subjekt – žalobce argumentovat odlišně, a může také předkládat i jiné důkazní prostředky, než jak činil při řízení před správními orgány, které tak mohou být pro správní orgány i zcela nové a neznámé.

Obecně při soudním přezkumu platí, že podaná žaloba nemá odkladný účinek, ale na návrh žalobce je jí možno, po vyjádření žalovaného, odkladný účinek přiznat. Správní orgány však v převážné míře, pokud je podána v dané věci žaloba, do doby skončení sporu nepřistupují k vymáhání doměřené daně. Lhůta pro podání žaloby k soudu činí dva měsíce a začíná běžet ode dne doručení rozhodnutí správního orgánu, nejčastěji finančního ředitelství co by odvolacího orgánu. V této lhůtě může žalobce žalobu pozměňovat, rozšiřovat o další žalobní body a argumenty, po této lhůtě to už však nelze. Zmešká-li daňový subjekt lhůtu pro podání obžaloby musí počítat s tím, že soudy se odmítnou žalobou pro její opožděnost zabývat, což může znamenat, že i zcela jasný vyhraný spor bude nenávratně ztracen.

V rámci soudního přezkumu soud prvního stupně vyhodnotí žalobní námitky a dospěje-li k tomu, že jsou důvodné, napadené rozhodnutí pro jeho nezákonnost nebo pro vady řízení zruší. Neshledá-li soud žalobní námitky důvodné, žalobu odmítne. Soud může zrušit pouze rozhodnutí žalovaného (rozhodnutí správního soudu druhého stupně), kdy současně vysloví, že se věc vrací žalovanému k dalšímu rozhodnutí, který je dále vázán právním názorem soudu. Případně může soud zároveň zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, a tím věc vrací na prvopočátek, tedy před správce prvního stupně. Ten může buď pokračovat v řízení, tím vydá nový platební nebo dodatečný platební výměr, a nebo v řízení pokračovat nebude. Další pokračování v řízení vede k řadě problémů a nejasností, což může způsobit, že se situace v dané věci bude opakovat. Může se tedy stát, že soud zruší rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, který zamítl odvolání daňového subjektu, který napadl nově vydané rozhodnutí správce daně prvního stupně a to ze zcela jiných důvodů, než jak učinil soud v předchozím případě, neboť daňový subjekt může v žalobě použít nové žalobní body a argumenty neboť se bude jednat o nové rozhodnutí správního orgánu a k tomu předchozímu nebude přihlíženo. Tohle však neplatí vždy a za všech okolností. Platí to pouze v případě, že žalovaný respektuje názor soudu prvního stupně a nepodá v této věci kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, který zde, co by vrcholný orgán ve správním soudnictví, působí jako orgán dozorující nad zákonností rozhodování krajských soudů.

K důležité funkci Nejvyššího správního soudu patří i to, že svou judikaturou tvoří a sjednocuje judikaturu soudů prvního stupně, čímž pomáhá vytvářet správní praxi správních orgánů při jejich rozhodování ve správních řízeních, které vedou.

#### **2.1.4. § 51 Stížnost**

Stížnost je sice uvedena jako řádný opravný prostředek, ten však není směřován proti rozhodnutí správního orgánu, ale směřuje proti postupu plátce daně, pokud má poplatník daně pochybnosti o správnosti jeho postupu při sražení daně.

V první fázi tedy poplatník daně požádá plátce daně, ve lhůtě šedesáti dnů ode dne, kdy ke sražení došlo, o vysvětlení a v žádosti uvede důvody, proč se tak domnívá, že k chybnému sražení daně došlo. Plátce daně vše prošetří a výsledek tohoto šetření sdělí poplatníkovi do třiceti dnů ode dne, kdy jeho žádost obdržel a v téže lhůtě případnou chybu opraví.

Nevyhoví-li plátce daně poplatníkovi a ten nebude s výsledkem šetření souhlasit, může poplatník podat na postup plátce daně stížnost ke správci daně v jehož obvodu má plátce daně sídlo nebo bydliště a to do třiceti dnů ode dne, kdy od plátce daně obdržel sdělení v dané věci.

Příslušný správce daně věc přezkoumá a vydá v dané věci rozhodnutí, které musí být odůvodněno a rozhodnutí doručí plátcovi daně i poplatníkovi. Proti tomuto rozhodnutí se mohou plátce daně i poplatník odvolat, a to ve lhůtě třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí.

V praxi tento institut není poplatníky daně příliš používán, protože v zákoně určené šedesátidenní lhůtě (§ 51 odst. 1 ZSDP) jen málokterý poplatník stihne vyzvat plátce daně k podání vysvětlení.

#### **2.1.5. § 52 Námitka**

Dle [2] Tento institut odborná veřejnost považuje za rozporný a nesystémový. V ustanovení § 52 odst. 1 ZSDP je řečeno, že námitku lze uplatnit proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím, přitom je o různých námitkách zmiňováno i v jiných obecných ustanoveních ZSDP.

K této problematice se mnohokrát vyjadřovali Ústavní i Nejvyšší správní soud v tom smyslu, že některé termíny a pojmy, k nimž patří i námitka, se v ZSDP používají zcela nahodile a nesystémově, když gramatickým výkladem je zcela nemožné rozeznat, kdy jde o námitky běžné povahy, upravené např. v ustanovení § 12 odst. 2 ZSDP, § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP, § 26 odst. 6 ZSDP a kdy jde o námitky blíže upravené zákonem, např. v ustanoveních § 73 odst. 8 ZSDP a nebo v § 73a odst. 9 ZSDP, v němž je přímý odkaz na ustanovení § 52 ZSDP.

Námitka ve smyslu ustanovení § 52 ZSDP musí být podána písemně nebo ústně do protokolu ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se daňový subjekt o úkonu správce daně dozvěděl a to u správce daně, který tento úkon provedl. Ten námitky posoudí, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat a podaná námitka nemá pro samotné řízení odkladný účinek.

#### **2.1.6. § 53 Reklamace**

Posledním řádným opravným prostředkem upraveným v části čtvrté ZSDP je reklamace, kterým může daňový dlužník napadnout postup správce daně při placení a evidenci daně, přičemž zde platí přiměřené ustanovení o námitkách.

Stejně jako v předchozím případě, u námitek, ZSDP obsahuje v některých případech zvláštní úpravu opravného prostředku, když umožňuje u určitých rozhodnutí podat odvolání. Místo reklamace lze např. podat odvolání:

- proti rozhodnutí o žádosti vrácení přeplatku (§ 64 odst. 8 ZSDP),
- proti rozhodnutí o osvědčení pominutí podmínek pro prominutí daňového nedoplatku (§ 65 odst. 2 ZSDP),
- proti rozhodnutí o stanovení záloh jinak (§ 67 odst. 5 ZSDP),
- proti rozhodnutí o stanovení lhůty pro odvod sražené daně jinak (§ 69 odst. 1 ZSDP).

## **2.2. Mimořádné opravné prostředky**

S určitými podmínkami platí, že mimořádné opravné prostředky se uplatní v případě, kdy rozhodnutí správce daně již nabylo právní moci a toto rozhodnutí nelze již napadnout řádným opravným prostředkem.

Mimořádné opravné prostředky lze nalézt v části páté ZSDP a patří mezi ně:

- obnova řízení,
- přezkoumávání daňových rozhodnutí,
- prominutí daně,
- opravy zřejmých omylů a nesprávností.

Mohou být zahájena jak na žádost daňového subjektu, tak z podnětu správce daně. Znamená to, že se zde uplatňuje jak zásada dispoziční, tak zásada oficiality.

### **2.2.1. § 54 Obnova řízení a § 55 Postup při obnově řízení**

Dle [2], lze obnovu řízení, co by mimořádného opravného prostředku ve smyslu části páté ZSDP, využít u těch řízení, která byla ukončena pravomocným rozhodnutím, přičemž řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví buď na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže např. vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Dále jestliže rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem.

V případě, že o obnovu řízení žádá daňový subjekt podává se žádost u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni a musí být podána do šesti měsíců od dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Přitom tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze u této lhůty povolit navrácení v předešlý stav. Uvedená subjektivní lhůta platí pro daňové subjekty, neplatí však pro správce daně, pro něj platí lhůta objektivní uvedená v § 47 ZSDP, tj. lhůta, do kdy je možné daň vyměřit či doměřit.

Přešla-li místní příslušnost na jiného správce daně, než který v původní věci rozhodoval, návrh na obnovu řízení se podává u místně příslušného správce daně v době podání návrhu.

Řízení ve věci obnovy se skládá ze dvou fází:

- z řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení,
- z vlastního obnoveného řízení ve věci samé.

Povolení nebo nařízení obnovy řízení má vůči takto přezkoumávanému rozhodnutí odkladné účinky, až do doby doručení rozhodnutí ve věci vydaného v obnoveném řízení, s výjimkou zajišťovací exekuce.

Obnovené řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni. Rozhodl-li o obnově řízení odvolací orgán, je správce daně jeho právním názorem při řízení vázán.

Novým meritorním rozhodnutím ve věci se původní rozhodnutí, jehož se obnova řízení týká, ruší. Zároveň je toto nové meritorní rozhodnutí rozhodnutím prvoinstančním, proto jej lze napadnout odvoláním.

Problém obnovy řízení na základě žádosti daňových subjektů, respektive proces jejího povolování, je často předmětem soudních sporů, protože správní orgány k možnosti obnovit řízení přistupují velmi zdrženlivě a obnovu řízení povolují jen ve výjimečných případech, kdy k tomu shledají zákonné podmínky. Názor, který si v této věci správní orgán učinil, je v převážné většině případů odlišný od názoru daňového subjektu. To se týkalo zejména pohledu na to, co je a co není novou skutečností nebo novým důkazním prostředkem, které tu existovaly v době rozhodování správního orgánu a které nemohly být bez zavinění daňového subjektu uplatněny již v dřívějším řízení.

K častým sporům rovněž docházelo v případech, kdy správní orgán nepovolil obnovu řízení, protože rozhodnutí bylo předmětem soudního přezkumu. V současnosti dospěla soudní judikatura k závěru, že nemožnost uplatnit obnovu řízení, v důsledku předchozího soudního přezkumu rozhodnutí, nedopadá na takové skutečnosti nebo důkazy, které nebyly předmětem předchozího posuzování správního orgánu ve správním řízení, a proto ani nemohly být předmětem posuzování správním soudem v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí.

### **2.2.2. § 55a Prominutí daně**

Prominutí daně není opravným prostředkem v pravém slova smyslu. Tento prostředek nevystupuje proti rozhodnutí správního orgánu, není napadána nezákonnost či správnost tohoto rozhodnutí.

Obecně platí, že zcela nebo částečně může prominout daň z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů Ministerstvo, přitom u příslušenství daně tak může učinit i z důvodů odstranění tvrdosti. Zároveň může k tomuto zmocnit správce daně. K prominutí daně může dojít v kterémkoliv stádiu daňového řízení, tedy i v době, kdy rozhodnutí ještě nenabylo právní moci.

Prominout daň lze na základě žádosti daňového subjektu nebo z úřední povinnosti a prominout lze i daň v případě, že rozhodnutí o jejím stanovení bylo pravomocně přezkoumáno soudem, popřípadě pokud v této věci bylo zahájeno soudní řízení.

Na prominutí není právní nárok a obvykle se o prominutí jedná na základě žádosti daňového subjektu. Je pak na volném uvážení rozhodujícího orgánu, aby zvážil okolnosti každého jednotlivého případu.

Správní orgány k prominutí daně přistupují jen ve zcela výjimečných případech, prominutí příslušenství daně je častějším jevem, zpravidla však není prominuta celá výše tohoto příslušenství, ale jen jeho část.

### **2.2.3. § 55b Přezkoumávání daňových rozhodnutí**

Dle [1] přezkoumávání daňových rozhodnutí je jedním z dalších významných institutů opravných prostředků v daňovém řízení a slouží k nápravě vad rozhodnutí vydaném správním orgánem.

Stejně jako u obnovy řízení se tak děje ve dvou fázích, v první fázi se zkoumá splnění podmínek z procesní a věcné stránky, ve druhé fázi se pak provede vlastní přezkumné řízení.

Přezkumné řízení lze provést na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti, pokud je vydané rozhodnutí v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.

Toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav, přičemž žádost o přezkoumání podává daňový subjekt u orgánu, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno.

Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydává vždy instančně vyšší správce daně a jde-li o povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí ministerstva,

rozhoduje ministr financí České republiky na základě návrhu jím ustanovené zvláštní komise.

Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání se doručuje daňovému subjektu, jehož se napadené rozhodnutí týká. Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky připuštěny. Rozhodnutí musí být odůvodněno a je-li tímto rozhodnutím přezkoumání povoleno nebo nařízeno, má odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému.

Přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Při tom je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání se lze odvolat do šedesáti dnů ode dne jeho doručení.

V praxi je tento institut daňovými subjekty často využíván a daná oblast je rovněž bohatá na soudní judikaturu.

#### **2.2.4. § 56 Opravy zřejmých omylů a nesprávností**

Dalším významným opravným prostředkem v daňovém řízení je institut opravy zřejmých omylů a nesprávností, kdy stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud:

- byla stanovena někomu, kdo podle ZSDP ji není povinen platit,
- došlo ke stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu.

Tento institut slouží k opravě chyb a nesprávností, kterých se v daňovém řízení dopustil správce daně a neslouží k opravě chyb, kterých se dopustil daňový subjekt.

Z dikce ustanovení vyplývá, že lze tohoto institutu použít za určitých podmínek i při opravě zřejmých nesprávností v jiných rozhodnutích nebo opatřeních, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost. Z ustanovení § 56 ZSDP však nevyplývá, že by se všechny tyto zřejmé nesprávnosti, pokud jde např. o nepodstatné chyby v jiné než výrokové části rozhodnutí, měly napravovat vydáním nového rozhodnutí neboť, a soudní judikatura to potvrzuje, tyto nesprávnosti lze odstranit neformálním způsobem, vyrozuměním příjemce rozhodnutí.

Pokud bude vydáno správcem daně rozhodnutí, kterým se ve smyslu tohoto ustanovení mění daň, opraví se současně i její příslušenství.

Proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání a objektivní lhůta pro uplatnění institutu opravy zřejmých omylů a nesprávností je omezena lhůtou, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit.

#### **2.2.5. § 56a Použití mimořádných opravných prostředků**

Posledním ustanovením v části páté, které se vztahuje k problematice mimořádných opravných prostředků je ustanovení § 56a ZSDP, o němž byla zmínka už v předchozí části této práce, které obecně upravuje postup při použití mimořádných opravných prostředků upravených v ZSDP.

Z tohoto ustanovení mj. vyplývá, že se v řízení o mimořádných opravných prostředcích podle části páté ZSDP vychází z právního a skutkového stavu, který tu existoval v době vydání rozhodnutí, proti němuž mimořádný opravný prostředek směřuje.

Zároveň je v něm řečeno, že použití těchto mimořádných opravných prostředků je nepřípustné vůči těm rozhodnutím, která byla pravomocně přezkoumána soudem, což však, jak bylo prezentováno výše, neplatí ve všech případech.

Z ustanovení dále plyne, že proti rozhodnutím, zejména proti výzvám podle § 43 ZSDP, která předcházejí stanovení daňového základu a daně, nelze uplatnit mimořádný opravný prostředek, přičemž to platí i tehdy, mají-li být daňový základ a daň stanoveny či přezkoumány dodatečně a to bez ohledu na to, zda v řízení pak k dodatečnému stanovení daňového základu a daně skutečně dojde.

Z ustanovení § 56a ZSDP dále vyplývá, která ustanovení se nepoužijí při uplatnění institutu prominutí daně podle § 55a ZSDP.

### **2.3. Nový daňový řád**

Dle [7] 1. ledna 2010 vstoupí v platnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, kdy nedochází k novele stávajícího ZSDP, ale dochází k vytvoření zcela nového zákona.

Vypracování textu nového zákona bylo uloženo ministroví financí Usnesením vlády č. 592 ze dne 14. června 2000, přičemž v následujících obdobích docházelo bezúspěšně k pokusům uvést tento daňový řád do praxe. Došlo k tomu až v roce 2009, tedy po téměř



devíti letech se současným odkladem jeho účinnosti k 1.1.2011. Ve skutečnosti tak dojde k naplnění výše uvedeného usnesení vlády až po více než 10 a půl letech.

Dle [5] dále vyplývá, že nový daňový řád měl nahradit současný ZSDP a měl by v sobě zhodnocovat nejen dosavadní právní úpravu současného ZSDP, ale měl by rovněž přihlížet k vývoji právní teorie, včetně změn v dalších oblastech a měl by také vycházet z tradic berní správy na našem území, z judikatury Nejvyššího správního soudu Republiky Československé, současné judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů, působících v oblasti správního soudnictví, jakož i správních úprav upravujících daňové řízení ve státech Evropské unie.

Daňový řád si klade za cíl zjednodušit stávající právní úpravu, což by mělo vést ke zlepšení a zefektivnění fungování správy daní, zvýšit její transparentnost, s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení elektronické komunikace mezi daňovými subjekty a správci daně. daňový řád by měl rovněž vést k užší provázanosti procesního předpisu s jednotlivými hmotněprávními předpisy.

V souvislosti s daňovým řádem byl vydán zákon č. 280/2009 Sb., který změnil celou řadu zákonů a to nejen daňových.

Nový daňový řád nejen upřesňuje a mění technologie stávajícího ZSDP, ale zavádí zcela nové pojmy v původním zákonu se nevyskytující, např. pojem daň se rozšiřuje o další platby, jako jsou clo a správní poplatky, a příslušenství daně. Oproti stávající úpravě však daňový řád explicitně pod pojem daň neřadí zálohy na daň. To je nutno dovodit z kontextu a charakteru zálohy, kdy tuto platbu nutno zařadit pod obecný pojem „jiný způsob zdanění“.

Nový daňový řád zavádí pojem dělená správa, přičemž může jít o dělenou správu procesní, kdy při ukládání povinnosti k peněžitému plnění se postupuje podle jednoho „nedaňového“ zákona a při správě jeho placení se postupuje podle daňového řádu, případně jde o dělenou správu věcnou, kdy uložení povinnosti k peněžitému plnění přísluší jinému orgánu, než při správě placení tohoto peněžitého plnění.

Dle [6] příkladem zcela nového pojmu je rovněž termín atrakce, kdy jde o úplnou nebo částečnou změnu věcné příslušnosti na základě rozhodnutí nadřízeného správce daně.

Vzhledem k tomu, že je tato práce zaměřena na opravné prostředky, zejména na odvolání, bude se tato práce zabývat právě těmito instituty.

V daňovém řádu se dané oblasti věnuje Hlava VII., v dílech 1 až 5. Daňový řád mění nejen zažitou terminologii, ale i vlastní náplň opravných prostředků.

Dle [7] je rozdíl v tom, že současná právní úprava dělí opravné prostředky na řádné a mimořádné, zatímco daňový řád je dělí na opravné, které mohou být řádné a mimořádné, a dozorčí.

Opravným prostředkem, který může být řádný (odvolání nebo rozklad) nebo mimořádný (návrh na povolení obnovy řízení), má daňový řád na mysli prostředek ochrany proti nesprávnému nebo nezákonnému rozhodnutí při správě daní, kdy se tak děje na základě činnosti příjemce rozhodnutí.

Cílem dozorčích prostředků je ochrana proti nesprávnému nebo nezákonnému rozhodnutí při správě daní v případě iniciativy z moci úřední. Dozorčími prostředky dle daňového zákona jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkumného řízení.

Odvolacímu řízení je v daňovém řádu věnován Díl 2, Hlavy VII., v ustanovení § 109 až 116.

Stejně jako v současné právní úpravě se u odvolacího řízení dle daňového řádu uplatní zásada dvojinstančnosti, kdy odvolacím orgánem je správce daně nejbližší vyšší správci daně, který rozhodnutí, proti němuž odvolání příjemce rozhodnutí směřuje, vydal.

Obecná lhůta pro odvolání podle daňového řádu je 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Zde je drobná změna oproti znění předchozí právní úpravy, podle níž se bylo možné odvolat do třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení. Současně daňový řád, oproti předchozí právní úpravě, umožňuje, aby se příjemce rozhodnutí odvolal i před termínem doručení rozhodnutí, např. když se o rozhodnutí dozví při nahlížení do spisu.

Stejně jako v předchozí právní úpravě nemá odvolání odkladný účinek a nelze se samostatně odvolat proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo ke splnění povinnosti. Neplatí to však bezvýhradně, protože daňový řád v sobě zahrnuje celou řadu výjimek, které umožňují odvolat se i proti takovýmto rozhodnutím.

Daňový řád zcela odlišným způsobem řeší případy, kdy správce daně chybným způsobem poučí příjemce rozhodnutí o odvolání. Podle stávající právní úpravy, jestliže rozhodnutí obsahuje nesprávné, neúplné, případně chybějící poučení o možnostech podání odvolání, mohl příjemce podat odvolání, ve lhůtě šesti měsíců ode dne doručení. Nový daňový řád uvedené mění, protože odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení opravného rozhodnutí, nejpozději však do tří měsíců ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje.

Další významnou změnou je, že řízení o odvolání se zastaví, v případě chybného poučení o přípustnosti odvolání, ačkoliv daňový řád to nepřipouští, a nebo když se příjemce rozhodnutí proti tomuto rozhodnutí odvolá.

Přínosem pro příjemce rozhodnutí však může být to, že daňový řád oproti předchozím případům, ponechává odkladný účinek rozhodnutí v případě, kdy je odkladný účinek v rozhodnutí přiznán.

Daňový řád s sebou mj. přinese zcela zásadní a nový postup, který bude uplatněn za situace, kdy dojde k uplynutí lhůty pro stanovení daně. V tomto případě správce daně, který v odvolacím řízení tuto skutečnost zjistí, napadené rozhodnutí o stanovení daně zruší a probíhající odvolací řízení zastaví.

Stejně jako stávající právní úprava, i daňový řád upravuje základní náležitosti odvolání a postup správce daně prvního stupně. Za zmínku zde stojí, že daňový řád umožňuje odvolat se vůči rozhodnutí, i když bylo zcela vyhověno.

Podstatnou změnou v daňovém řádu je, že již nestanovuje, jak má vypadat stanovisko, když správce daně o odvolání nerozhodne sám a postoupí toto odvolání odvolacímu orgánu. V předchozí právní úpravě bylo stanovisko správce daně prvního stupně součástí předkládací zprávy, jež zároveň určovala její minimální rozsah.

V novém daňovém řádu došlo i na změnu v postupu odvolacího orgánu. Ten je povinen přezkoumat rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání, není však vázán návrhy odvolatele. To ani v případě, že skutečnosti v odvolání ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. V nové právní úpravě má odvolací orgán povinnost prověřit skutečnosti, pokud při přezkoumávání vyjdou najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti, odvolatelem neuplatněné, které mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. V předchozí právní úpravě k nim mohl jen přihlédnout. Z nové právní úpravy tedy nevyplývá jen možnost, ale přímo povinnost tak učinit.

U postupu při přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek (Příloha 2), bylo do daňového řádu doplněno, že odvolací orgán zkoumá přiměřenost pomůcek a to, zda bylo přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

Velmi podstatnou změnou v daňovém řádu je možnost docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně, aniž by byla nutnost vrátit řízení před orgán prvního stupně. Znamená to, že odvolací orgán musí v případě doplnění řízení o další dokazování před vydáním rozhodnutí seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi, důkazy, a také mu umožnit, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, případně aby navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Lhůta k vyjádření nesmí být delší 15 dnů. Nelze ji prodloužit, lze

však požádat o navrácení v předešlý stav, a to nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání. Po uplynutí těchto lhůt již odvolací orgán nepřihlédne k návrhům odvolatele na provedení dalších důkazů.

Z jedné strany tato nová úprava určuje povinnost pro odvolací orgán seznámit odvolatele s výsledky doplněného řízení, na druhou stranu však omezuje možnost odvolateli, různými obstrukcemi vyhýbat se projednání a prodlužovat tak neúměrně odvolací řízení.

Po vlastním přezkumném řízení má odvolací orgán tři možnosti, resp. možnosti čtyři, jak naložit s rozhodnutím napadeném odvoláním.

Odvoláním napadené rozhodnutí může odvolací orgán změnit, zrušit a zastavit řízení. Může také odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit, případně je může vrátit k autoremedurnímu rozhodnutí správci daně prvního stupně, který je pak odůvodněním a pokyny odvolacího orgánu vázán.

### **3. Opravné prostředky v daňovém řízení – část praktická a vybraná judikatura**

Tato část práce se zabývá detailnějším zkoumáním dvou klíčových nálezů ÚS, nálezu I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008 (dále jen „nález 1611/07“) a nálezu I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 (dále jen „nález 1835/07“), které způsobily ve správním soudnictví pobouření, kdy se široká laická i odborná veřejnost rozdělila na dva „nesmiřitelné tábory“.

Jedna početná skupina, skládající se převážně z řad daňových subjektů, přijala oba nálezy s velkou euforií, protože očekávala, že to v praxi povede k omezení pravomoci a ke značnému ztížení pozice „obávaných berních úředníků“, což samo sebou povede k omezení četnosti tak „obávaných“ daňových kontrol.

Odborná veřejnost uvedené nálezy ÚS přijala s určitým opovržením, zejména s ohledem na dosavadní zaběhnutou praxi, s ohledem na jejich nepříliš kvalifikované odůvodnění.

Podle [11] ÚS ve svém nálezu 1611/07 konstatoval, že bylo porušeno základní právo stěžovatelky vlastnit majetek, garantované čl. 11 odst. 1 LZPS, a proto rozsudek, vydaný NSS, zrušil.

Podanou ústavní stížností, který řešil nález 1611/07, se stěžovatelka domáhala zrušení rozsudku NSS když namítala, že tímto rozhodnutím byla porušena její základní práva zakotvená v LZPS, zejména právo vlastnické, garantované čl. 11 LZPS.

Porušení vlastnického práva spatřovala stěžovatelka také v tom, že jí byl zdaněn příjem z prodeje bytu, ačkoli měl být tento příjem od daně osvobozen. Stěžovatelka nabyla bezplatným převodem v roce 1995 od svých rodičů členský podíl v bytovém družstvu a získala tak i právo k užívání družstevního bytu. Uvedený byt jí byl v roce 1997 převeden do osobního vlastnictví, jenž následně v roce 1998 prodala. Argumentace stěžovatelky spočívala v tom, že v letech 1995 až 1998 nedošlo ke změně zákonného obsahu jejího vlastnického práva. Dále argumentovala tím, že věc je třeba posuzovat jako kontinuálně probíhající proces transformace vlastnictví. Dle stěžovatelky se po celou dobu jednalo o stejný byt, stejného vlastníka se stejnou zákonnou ochranou a byt nenabyla do osobního vlastnictví dříve jen pro liknavost družstva.

Další zásah do zákonem garantovaných práv viděla stěžovatelka v tom, že ji daňová povinnost byla vyměřena až po uplynutí zákonné lhůty uvedené v § 47 ZSDP, když podle ní ji daňová povinnost vznikla k 31.12.1998 a tříletá lhůta pro vyměření daně uplynula dne

31.12.2001. Výzva k podání daňového přiznání jí však byla finančním úřadem doručena až dne 20.11.2002 a platební výměr, kterým jí byla daňová povinnost za zdaňovací období roku 2008 vyměřena až dne 13.1.2004.

Dalším stěžovatelčíným argumentem bylo, že termín pro podání daňového přiznání není termínem vzniku daňové povinnosti, protože pokud by měl zákonodárce úmysl takto zákon aplikovat, obsahoval by zákon formulaci: „od konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž vznikla daňová povinnost“ a nikoli formulaci: „od konce zdaňovacího období v němž vznikla daňová povinnost“, jak uvádí ustanovení § 47 ZSDP.

K výše uvedené ústavní stížnosti se vyjádřil NSS prostřednictvím předsedkyně senátu JUDr. Marie Žiškové, která v obsáhlém vyjádření odkázala na rozsáhlou judikaturu v dané věci. Z ní vyplývá, že kalendářní rok končí 31.12., povinnost podat daňové přiznání se váže na roční příjmy a povinnost podat daňové přiznání nevzniká v okamžiku, kdy příjem převýší částku 10 000,- Kč, nýbrž až když tuto částku převýší roční příjmy.

Dle názoru NSS, teprve po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání daňového přiznání je správce daně oprávněn prověřovat splnění zákonných daňových povinností a oprávněn daň vyměřit, případně činit úkony k jejímu vyměření. Tím by mohlo docházet k absurdní situaci, kdy správce daně bude vyzývat daňový subjekt k podání daňového přiznání v době, kdy daňovému subjektu teprve běží lhůta pro podání daňového přiznání.

Právní názor prezentovaný NSS vycházel z konstantní a dlouhodobě stvrzené judikatury, která byla akceptována i ÚS, který ve svém usnesení ze dne 17.4.2003, spis. zn. IV. ÚS 754/02 potvrdil, že lhůta pro vyměření či doměření daně podle § 47 ZSDP je počítána ve smyslu 1+3 a nikoli ve smyslu 0+3.

Po celou dobu platnosti ZSDP, až do doby výše uvedeného nálezu 1611/07, byl výklad ustanovení § 47 ZSDP brán odbornou i laickou veřejností obdobně, tedy ve smyslu 1+3. Tento názor pak byl mnohokrát potvrzen i judikaturou.

Obrat v judikatuře nastal až zmiňovaným nálezem 1611/07, který zcela vybočil z dosavadní stálé soudní praxe ve správním soudnictví. ÚS se v něm vyslovil pro pojetí prekluzivní lhůty podle teorie 0+3, což mj. odůvodnil tím, že již ke dni 31.12. je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily stanovenou hranici, zakládající povinnost podat daňové přiznání.

Ve svém nálezu 1611/07 pak ÚS podrobil zdrcující kritice postup správce daně, který si extenzivně vyložil prekluzivní lhůtu podle § 47 ZSDP a vydal výzvu, kterou hodlal založit běh nové tříleté prekluzivní lhůty, čímž se měl dopustit aktu libovůle.

I když z odůvodnění nálezu 1611/07 zcela jednoznačně nevyplývá, zda ÚS považuje za protiústavní pojetí prekluzivní lhůty ve smyslu 1+3, či libovůli při vydání výzvy správcem daně, část odborné veřejnosti a většina laické veřejnosti si to vyložila tak, že se ÚS přiklonil k teorii 0+3.

To v současné době vede k nejistotě v rámci rozhodování, jak správních orgánů, tak soudů zabývajících se správním soudnictvím. Také to vede k nejistotě daňových subjektů, protože nelze zcela jednoznačně předvídat, k jaké teorii se správní orgány resp. soudy ve správním soudnictví přikloní, zda k teorii 1+3 nebo 0+3.

Správní orgány vzaly názor ÚS na vědomí a při svém rozhodování tuto okolnost zohledňují. Zároveň tomuto pohledu přizpůsobily, novelou zákona, znění § 47 ZSDP. Podle nového znění se prekluzivní lhůta odvíjí od okamžiku vzniku daňové povinnosti a nikoli od okamžiku povinnosti podat daňové přiznání. Tím byla teorie 0+3 zapracována přímo do zákona a v nově posuzovaných případech nevyvolává spory.

Problém však zůstává u rozhodnutí, ať správních či soudních, které byly vydány podle dřívější platné právní úpravy. Nejistota, jak v těchto případech rozhodovat, zda ve smyslu teorie 0+3 nebo teorie 1+3 trvá a spíše nabývá na intenzitě.

Správní soudy, které ne zcela jednoznačně přijaly nálezu 1611/07 ÚS teď stojí před hlubokým rozporem jak v dané věci rozhodnout, což dokazují i rozdílné výroky v téže věci.

Z dikce ustanovení § 47 ZSDP vyplývá, že pokud zákon nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Provedeme-li gramatický rozbor znění tohoto ustanovení, dojdeme k závěru, že při tvorbě tohoto ustanovení měl zákonodárce na mysli dvě situace, které odlišovaly od sebe pojetí této prekluzivní lhůty.

Zákonodárce určil jinou prekluzivní lhůtu pro situaci:

- kdy není povinnost podat daňové přiznání či hlášení, v tomto případě se prekluzivní lhůta odvíjí od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost,
- kdy vzniká povinnost podat daňové přiznání či hlášení, kdy se prekluzivní lhůta odvíjí od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Zároveň v § 40 ZSDP je řečeno, že se daňové přiznání nebo hlášení podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud jde o poplatníka, který má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Správce daně může tuto lhůtu prodloužit až o tři měsíce. Pokud se jedná o příjmy ze zahraničí, může správce daně prodloužit termín pro podání daňového přiznání až do desátého měsíce.

Při bližším zkoumání pak dospějeme k závěru, že daňové přiznání lze účinně podat až po skončení zdaňovacího období, tedy od 1. dne do posledního dne třetího měsíce, resp. posledního dne šestého, devátého nebo desátého měsíce, následujícího zdaňovacího období.

§ 47 ZSDP zcela jednoznačně stanovuje počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty, pokud existuje povinnost podat daňové přiznání, na okamžik podání tohoto daňového přiznání resp. na okamžik konce zdaňovacího období, v němž toto přiznání mělo být podáno.

Pokud by měl zákonodárce v úmyslu stanovit prekluzivní lhůtu podle teorie 0+3, k níž se ve svém nálezu 1611/07 přiklonil ÚS, zcela určitě by, jak vyplývá z ustanovení § 47 ZSDP, nerozlišoval mezi pojmem „od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“ a mezi pojmem „od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně vznikla povinnost podat daňové přiznání“.

Z výše jmenovaného vyplývá, že teorii 0+3 lze akceptovat jen v případech, kdy nevzniká povinnost podat daňové přiznání. V případě, kdy vzniká povinnost podat daňové přiznání je nutno postupovat ve smyslu teorie 1+3.

Dle [12 a 13] V době sepisování této práce byly rozšířenému senátu NSS usnesením 1 Afs 27/2009-86 ze dne 22.7.2009 a usnesením 5 Afs 15/2009-105 postoupeny k rozhodnutí dvě kauzy týkající se problematiky prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP. První kauzou byl případ, kdy pátý a devátý senát NSS se odklonili od názoru ÚS prezentovaném v nálezu 1611/07 a přiklonili se tak k teorii 1+3. Druhou kauzou byl případ, kdy se první senát NSS přiklonil, stejně jako ÚS, k teorii 0+3.

Před rozšířeným senátem NSS tak leží složitý úkol, když se oba tábory s odlišným pohledem na věc opírají o celou řadu argumentů podporujících jejich názor.

Pátý a devátý senát NSS mají více příznačnějších argumentů než první senát, bude však záležet na rozhodnutí rozšířeného senátu, kterým směrem se věc posune, zda k aplikaci teorie 0+3 nebo 1+3.



Jak vyplývá z odůvodnění zejména pátého senátu, i z historických pramenů práva, lze dovodit jakým způsobem se v soudní a správní praxi přistupovalo k náhledu na okamžik, od něhož se odvíjí počátek a konec prekluzivní lhůty.

Z těchto pramenů a rovněž dalších velmi výstižných argumentů pátého senátu lze odvodit, že u případů, kdy vzniká povinnost podat daňové přiznání je nutno postupovat podle teorie 1+3 a u případů, kdy nevniká povinnost podat daňové přiznání je pak nutno postupovat podle teorie 0+3.

Dle [14] je dalším klíčovým, přitom velmi rozporným a odbornou veřejností povětšinou odmítaným judikátem, nález ÚS spis. Zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 (dále jen „nález 1835/07“).

V ústavní stížnosti, jež nakonec vyústila ve vydání tohoto kontroverzního nálezu, stěžovatel namítal:

- že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, protokol o zahájení daňové kontroly měl řadu nedostatků,
- že daňová kontrola není úkonem směřujícím k vyměření daně, a proto nemůže mít vliv na běh prekluzivní lhůty.

Z výše uvedených důvodů došlo k vyměření daňové povinnosti stěžovatele až po uplynutí prekluzivní lhůty uvedené v § 47 ZSDP.

ÚS se touto ústavní stížností zabýval a dospěl k závěru, že v případě stěžovatele došlo k porušení základního práva stěžovatele zakotveného v čl. 11 odst. 1 LZPS. ÚS se sice ztotožnil s NSS, že zahájení daňové kontroly je úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty, ale neshledal zásadní vady v protokolu o zahájení daňové kontroly, třebaže byl vyhotoven velmi ledabyly a ve spěchu. Souhlasil také s NSS, že daňová kontrola nebyla zahájena formálně, i když den vlastního zahájení daňové kontroly byl zvolen na pátek, těsně před Vánočními svátky a deset dní před koncem prekluzivní lhůty, což u ÚS vzbudilo jisté pochybnosti.

Přesto však ÚS vyhodnotil daňovou kontrolu jako neústavní a formální a to z důvodu, že protokol o zahájení daňové kontroly neobsahoval důvody, které vedly správce daně k zahájení daňové kontroly a tyto důvody nebyly sděleny daňovému subjektu.

Podle ÚS je povinností správce daně mít před zahájením daňové kontroly k dispozici konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly u daňového subjektu.

Tento závěr vychází z práva jednotlivce na informační sebezpečení, podle něhož je jen osoba sama oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne, včetně údajů o své

pracovní, ekonomické či podnikatelské aktivitě, pokud toto neukládá zákon, jak předvídá čl. 4 odst. 1 LZPS.

Ve svém nálezu ÚS dále konstatuje, že daňová kontrola má vyšetřovací charakter a představuje nejcitelnější narušení autonomní sféry jednotlivce. Daňová kontrola musí mít legitimní, jasné a předem známé důvody a zásah musí být přiměřený.

Podle ÚS v případě daňové kontroly neobstojí jako důvod zahájení daňové kontroly obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona. Dle ÚS musí existovat konkrétní skutečnostmi podložené podezření, že tento konkrétní daňový subjekt, u něhož je zahajována daňová kontrola, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil nebo splnil, ale v menší míře než měl.

Ve svém nálezu ÚS vyslovil také analogii s trestním řízením, v němž orgány činné v trestním řízení, při realizaci vyšetřovacích pravomocí, mohou tuto činnost realizovat na základě konkrétními skutečnostmi podloženým podezřením a nikoli na základě obecné pravomoci tak činit.

Dle názoru ÚS by bylo projevem svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů. Tento postup by tak byl založen na principu „presumpce viny“, tedy na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto lze, bez konkrétního podezření, jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit. S tímto názorem ÚS se nelze ztotožnit.

Dle [8 a 9] nutno připomenout, že daňovou kontrolou, jak uvádí § 16 odst. 1 ZSDP, správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Z dikce tohoto ustanovení tedy vyplývá, že daňová kontrola neslouží pouze k tomu, aby za každou cenu a v každém případě došlo k doměření daně, ale slouží také k měření daňové povinnosti, kterou daňový subjekt sám vypočet a uvedl ve svém daňovém přiznání či hlášení, byla ověřena. Je tedy nástrojem preventivní povahy, který má, v mezích zákona, při zachování práv daňových subjektů, sloužit k tomu, aby daňové subjekty plnili své daňové povinnosti včas a ve správné výši.

Procesní postupy správních orgánů, zejména v případě provádění daňové kontroly, byly po celou dobu platnosti zákona pod přísným dohledem správních soudů. Správní soudy se ve své judikatuře mnohokrát vyjádřili i k obecným principům daňové kontroly a potvrdily oprávněnost správních orgánů daňovou kontrolu provést. Vždy však v mezích zákona.

Daňovou kontrolou se zabýval i sám ÚS. Jako příklad lze zmínit nález ze dne 4.11.1999, III. ÚS 86/99, v němž ÚS konstatuje, že účel daňové kontroly lze vymezovat

v souvislosti s § 1 ZSDP, v němž je definován rozsah působnosti této právní normy, zejména § 1 odst. 2 ZSDP, kdy správou daně se rozumí i právo kontrolovat daňové subjekty na splnění jejich zákonných povinností.

Zákon zároveň vymezuje základní zásady daňového řízení, které určují správcům daně základní meze jejich chování při správě daní,. Tyto základní zásady jsou blíže rozvedeny v konkrétních ustanoveních zákona.

Výše uvedený náleze 1835/07 však dospěl ke zcela odlišnému závěru, když stanovuje, že právo provést kontrolu, je definováno příliš obecně a je nutno právo kontroly omezit jen na případy, kdy má správce daně pochybnosti o správnosti výpočtu daňové povinnosti daňového subjektu. Tyto pochybnosti musí mít podloženy konkrétními důkazy o tom, že daňový subjekt svou daňovou povinnost nesplnil vůbec nebo ji nesplnil ve správné výši.

Tento rozporný závěr nebyl vysloven ÚS ani jednomyslně, když k výroku uvedeného nálezu vydala odlišné stanovisko JUDr. Ivana Janů. Ta své odlišné stanovisko dostatečně a jednoznačně odůvodnila.

Předně nelze srovnávat daňové řízení s řízením trestním, protože to je založena na zcela odlišném principu. Daňové řízení je postaveno na tom, že to daňový subjekt je ten, kdo je povinen prokázat svá tvrzení a předložit důkazní prostředky pro svá tvrzení. V ustanovení § 31 odst. 8 zákona je stanoveno, že prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem a jako poslední v řadě existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

V daňovém řízení proto správce daně, až na výše uvedené výjimky, nemá povinnost nic prokazovat. To přísluší daňovému subjektu.

V trestním řízení je tomu naopak, to orgány činné v trestním řízení, mají povinnost vyhledávat důkazy prokazující rozpor se zákonem.

Nelze ani souhlasit s názorem ÚS o „presumpci viny“, neboť správce daně při provádění daňové kontroly nepředpokládá, že daňový subjekt zkrátí svou daňovou povinnost, ale pouze jí prověřuje její správné stanovení.

Pokud bychom akceptovali názor ÚS, znamenalo by to, že správce daně přistoupí k provedení daňové kontroly jen tehdy, má-li k dispozici konkrétní důkazy o tom, že daňový subjekt zkrátí svou daňovou povinnost. V okolí daňového subjektu by to znamenalo, že aniž by došlo po provedení této daňové kontroly k dodatečnému doměření daně, zůstane mu „cejch podvodníka, na kterého je bernák krátký“, aniž by okolí vědělo

jaké k tomu vedly důvody, např. ty, že v průběhu daňové kontroly daňový subjekt v souladu se zákonem prokáže svá tvrzení.

Lze rovněž souhlasit s JUDr. Ivanou Janů, když konstatovala, že ÚS nedostatečně rozlišuje mezi daňovou kontrolou podle § 16 ZSDP a vytýkacím řízením podle § 43 ZSDP. Jejich rozdílný charakter s sebou nese jednak rozdílný přístup při jejich aplikaci a jednak rozdílný procesní postup.

JUDr. Ivana Janů se domnívá, že pokud bychom akceptovali názor prezentovaný ÚS, že k provedení kontroly je nutno mít konkrétními skutečnostmi podložené podezření, znamenalo by to, že i ostatní orgány veřejné moci, by nesměly provádět kontrolu bez konkrétního podezření.

Jak by pak v tomto případě postupovala dopravní policie, živnostenské úřady, inspektoráty práce, cizinecká policie, a také zdravotní pojišťovny, okresní a české správy sociálního pojištění, celní orgány, které rovněž provádějí kontrolu splnění povinností celé řady osob, a zejména pak správní soudy u případných žalob, v nichž by tyto osoby namítaly, že prováděná kontrola je aktem libovůle a neústavní, protože zasahuje do autonomních práv jednotlivce.

Lze souhlasit s ÚS, že daňová kontrola je nejcitelnější zásah do autonomie jednotlivce a je nutno tento zásah vykonat s citlivostí a přiměřeností. To je ostatně uvedeno i v základních zásadách daňového řízení. S dalším však již souhlasit nelze.

V dané věci vstává ještě jedna otázka, která zde ještě nebyla nikde zmíněna. Jde o rovnost práv a povinností, které mají v daňovém řízení před správcem daně všechny daňové subjekty, jak je uvedeno v ustanovení § 2 odst. 8 ZSDP.

ÚS se zabýval ústavním právem na informační autonomii jednoho typu daňového subjektu, kterým jsou fyzické osoby. Již se nezmínil o druhém typu daňových subjektů, kterým jsou právnické osoby.

Otázka tedy zní, lze závěry, které učinil ÚS ve svém nálezu 1835/07, vztahovat i na právnické osoby, a nebo se u nich uplatní odlišný přístup?

Pokud by měl být uplatněn jiný přístup u daňového subjektu, kterým jsou fyzické osoby, než u daňového subjektu, kterým jsou právnické osoby, šlo by o porušení výše citované zásady, že všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.

Na závěr lze říci, že v současnosti nelze předvídat, kterým směrem se bude ubírat rozhodovací praxe soudních a správních orgánů, protože, názor v této věci není jednotný.

Z údajů, které poskytlo Finanční ředitelství v Ostravě, byly vytvořeny dvě tabulky, Příloha 4 – Přehled o žalobách k soudu proti rozhodnutí územních finančních orgánů a o výsledku řízení a Příloha 5 – Přehled o odvoláních o nichž rozhodl FÚ v autoremeduře, případně FŘ u jemu postoupených odvoláních

Pro provedení analýzy a vyhodnocení, byly z údajů v těchto tabulkách vytvořeny grafy, a to Příloha 6 – Přehled o žalobách k soudu proti rozhodnutí územních finančních orgánů a o výsledku řízení, Příloha 7 – Přehled o odvoláních, o nichž rozhodoval FÚ v autoremeduře, Příloha 8 – Přehled o odvoláních postoupených z FÚ, přičemž vlastní vyhodnocení je uvedeno v následující části této práce, v kapitole 4. Vyhodnocení vyplývající z části praktické.

## 4. Vyhodnocení vyplývající z části praktické

Provedeme-li analýzu první tabulky (Příloha 4) v kontextu s příslušným grafem (Příloha 6), týkajících se podaných žalob k soudu, lze zjistit, že celkový počet žalob podaných k soudu měl výrazně klesající tendenci, pouze v roce 2007 došlo k jejich nárůstu. Srovnáním prvního a posledního sledované období zjistíme, že došlo v tomto mezidobí ke snížení podaných žalob o více než čtyřicet procent.

Obdobný vývoj bylo možné vypožorovat u žalob, kterým bylo ze strany soudů vyhověno. V roce 2007 došlo k jejich nárůstu a v následujících letech pak počet těchto žalob klesal. Srovnáním posledního sledovaného období s předchozím sledovaným obdobím zjistíme, že došlo ke snížení těchto žalob o více než polovinu.

Obdobně tomu je i u žalob, které byly zamítnuty. K jejich nárůstu došlo jen v roce 2007, jinak v dalších obdobích počet takovýchto žalob klesal. Srovnáním posledního sledovaného období s předchozím sledovaným obdobím zjistíme, že jde o pokles bezmála třetinový.

Co se týče případů žalob, kdy řízení o nich bylo soudy zastaveno, tak jejich počet byl v průběhu sledovaného období bezmála konstantní a v absolutních číslech se jednalo o zanedbatelný počet.

Z analýzy údajů druhé tabulky (Příloha 5) v kontextu s příslušným grafem (Příloha 7), týkajících se odvolání rozhodovaných FÚ, lze vypožorovat, že ačkoliv v tomto období došlo k nárůstu celkového počtu podaných odvolání, v roce 2007 k více než dvojnásobnému nárůstu oproti předchozímu roku, tak v posledních letech má počet podaných odvolání klesající tendenci.

Z údajů druhé tabulky (Příloha 5) vyplývá, že současně došlo v tomto období i k nárůstu počtu odvolání, jimž FÚ částečně nebo plně vyhověl. Nejvýrazněji se to opět projevilo porovnáme-li rok 2007 s rokem předchozím, kdy se počet těchto odvolání více než zečtyřnásobil.

Na rozdíl od odvolání, která FÚ zamítly nebo zastavily jejich řízení, kdy můžeme konstatovat, že ve sledovaném období došlo k jejich radikálnímu snížení. Přitom, porovnáme-li rok 2005 s rokem 2009, došlo k jejich snížení o více než devadesát procent. V posledních dvou letech je však jejich počet bezmála konstantní.

V případě odvolání postoupených na FŘ lze konstatovat, že v letech 2005 až 2007 měly mírně klesající tendenci a k jejich výraznému snížení došlo až v posledním roce sledovaného období, kdy oproti předchozímu období došlo k poklesu těchto odvolání o téměř jednu třetinu.

K výraznému poklesu došlo rovněž u odvolání zamítnutých FÚ, kdy při srovnání posledního a prvního roku sledovaného období došlo k více než devadesátiprocentnímu snížení počtu těchto odvolání.

Provedeme-li analýzu údajů druhé tabulky (Příloha 5) v kontextu s příslušným grafem (Příloha 8), týkajících se odvolání rozhodovaných FŘ, zjistíme, že:

- klesá počet celkových odvolání postoupených z FÚ, což má souvislost s tím, že došlo k výraznému nárůstu počtu odvolání, kterým FÚ částečně nebo plně vyhověly,
- došlo k poklesu odvolání, které FŘ zamítly.

Srovnáním prvního a posledního roku sledovaného období zjistíme, že došlo k poklesu těchto odvolání o více než jednu třetinu.

Ke stejnému závěru lze dojít také u odvolání, které byly vráceny FŘ zpět FÚ k vyřízení, kde došlo dokonce k poklesu o více než polovinu.

Co se týče rozhodování FŘ, tak jedinou mírnou vzestupnou tendenci lze vypožorovat u odvolání, kterým FŘ částečně nebo plně vyhovělo.

Provedeme-li shrnutí výše popsaného zjistíme, že výrazným mezníkem byl rok 2007, jak u podaných odvolání, tak i u podaných žalob, kdy oproti předchozímu období došlo k výraznému nárůstu téměř u všech ukazatelů, přičemž nejvýraznější rozdíl je u celkového počtu podaných odvolání a u odvolání, kterým bylo FÚ částečně nebo plně vyhověno.

## 5. Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo vysvětlit, jaké druhy opravných prostředků používá ZSDP. Tato bakalářská práce se zaměřila hlavně na nejčastěji používaný druh řádného opravného prostředku – odvolání, které je ze strany daňových subjektů nejčastěji napadáno.

V této bakalářské práci je uveden nově vznikající daňový řád, který s sebou přináší řadu změn, např. zavádí nové pojmy, jinak dělí opravné prostředky oproti současné právní úpravě, přičemž jeho hlavním cílem je zjednodušit současnou právní úpravu, aby došlo ke zlepšení a zefektivnění fungování správy daní. Jestli dojde ke splnění těchto předpokladů se dozvíme, až vstoupí v platnost, tj. 1.1.2011.

V praktické části této bakalářské práce jsou uvedeny dva nálezy Ústavního soudu, tj. nález Ústavního soudu I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008, a nález ÚS spis. Zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008, které zcela zásadním způsobem změnily dosavadní soudní a správní praxi v dané oblasti. Jakým směrem se bude následně, s ohledem na tyto nálezy ÚS, ubírat rozhodovací praxe soudních a správních orgánů se ukáže až časem.

V posledním bodu této bakalářské práce je provedeno vyhodnocení údajů týkajících se odvolání a žalob, poskytnutých FŘ v Ostravě. Jako nejčetnější se jeví rok 2007, jak u počtu žalob tak i odvolání.

Tato bakalářská práce pomáhá pochopit a ujasnit si význam stěžejního opravného prostředku ZSDP – odvolání s ohledem na odlišný postup u jednotlivých druhů odvolání. Taktéž přibližuje problematiku správního soudnictví a její význam na správní praxi.



## Použitá literatura

- [1] KANIOVÁ, L.; SCHILLEROVÁ, A. Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI, 2005. 388 s. ISBN 80-7357-106-4.
- [2] KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem. 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2009. 880 s. ISBN 978-80-7263-528-3.
- [3] KOBÍK, J. Daňová kontrola. 1. vydání. Praha: ASPI, 2006. 112 s. ISBN 80-7357-170-6.
- [4] LICHNOVSKÝ, O. Sporné otázky daňového řízení. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 172 s. ISBN 978-80-7357-479-6.
- [5] Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009, daňový řád, z 19.11.2008
- [6] JANDA, K. Nový daňový řád. Daně a účetnictví – bez chyb, pokut a penále: Měsíčník pro účetní, auditory, daňové odborníky a mzdové účetní, 2009, roč. 10, č. 11, s. 61. ISSN 1214-522X.
- [7] ŠIMEK, K.; BORÁKOVÁ, S. Daňový řád. Zákon č. 280/2009 Sb. – Základy a změny správy daní od 1.1.2011.
- [8] JIRÁSEK, J.; KOCOUREK, T. Bulletin advokacie. Ústavní limity správy daní: Časopis pro daňové poradce, 2009, č. 7, s. 37. ISSN 1210-6348.
- [9] DONNÉ, M. Nad ústavností daňových kontrol, Daně a právo v praxi: Časopis pro daňové poradce, 2009, roč. 14, č. 5, s. 64, ISSN 1211-7293.
- [10] Kratochvíl, J. Opravné prostředky a dodatečné daňové přiznání jako procesní nástroj ke změně daňové povinnosti, Daně a právo v praxi: Časopis pro daňové poradce, 2009, č. 6, s. 20. ISSN 1211-7293.
- [11] Nález Ústavního soudu I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008. Dostupný z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=60678&pos=1&cnt=1&typ=result>>
- [12] Usnesení 1. senátu NSS sp. zn. 1 Afs 27/2009-86 ze dne 22.7.2009. Dostupný z WWW: <<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=21368&mark=>>>
- [13] Usnesení 5. senátu NSS sp. zn. 5 Afs 15/2009-105 ze dne 16.6.2009. Dostupný z WWW: <<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=21368&mark=>>>
- [14] Nález ÚS spis. Zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008. Dostupný z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=60800&pos=1&cnt=1&typ=result>>

## Seznam použitých symbolů a zkratek

|      |                                  |
|------|----------------------------------|
| FŘ   | Finanční ředitelství             |
| FÚ   | Finanční úřad                    |
| LZPS | Listina základních práv a svobod |
| NSS  | Nejvyšší správní soud            |
| ÚS   | Ústavní soud                     |
| ZDP  | Zákon o dani z příjmů            |
| ZSDP | Zákon o správě daní a poplatků   |

Prohlašuji, že:

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB – TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB – TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB – TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB – TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB – TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7.5.2010

.....  
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

## **Seznam příloh**

### **Příloha 1**

**Odvolání proti stanovení daňové povinnosti dokazováním**

### **Příloha 2**

**Odvolání proti stanovení daňové povinnosti podle pomůcek**

### **Příloha 3**

**Žaloba ke krajskému soudu**

### **Příloha 4**

**Přehled o žalobách k soudu proti rozhodnutí územních finančních orgánů a o výsledku řízení**

### **Příloha 5**

**Přehled o odvoláních, o nichž rozhodl FÚ v autoremeduře, případně FŘ u postoupených FÚ**

### **Příloha 6**

**Přehled o žalobách finančních orgánů a o výsledku řízení**

### **Příloha 7**

**Přehled o odvoláních, o nichž rozhodl FÚ v autoremeduře**

### **Příloha 8**

**Přehled o odvoláních postoupených FÚ, o nichž rozhodlo FŘ**